Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 34813 du rôle
Inscrit le 3 juillet 2014

Audience publique du 9 mars 2016

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre des bulletins d'impôt,
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34813 du rôle et déposée le 3 juillet 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Marc Kleyr, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, agissant en tant que héritier unique de feue sa mère, Madame ..., décédée le …, ayant demeuré à L-…, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008 et du bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2008, les deux émis le 7 août 2013 par le bureau d'imposition Luxembourg 8, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 octobre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 10 novembre 2014 par Maître Marc Kleyr au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 décembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins de l'impôt déférés ;

Le juge rapporteur entendu en son rapport et Maître Alex Pham, en remplacement de Maître Marc Kleyer, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 janvier 2016 ;

Le 2 décembre 2009, le mandataire de Madame ..., ci-après dénommée « Madame ... », déposa la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008.

Le 10 juillet 2013, le bureau d'imposition Luxembourg 8 de l'administration des contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », informa Monsieur ..., en sa qualité d'héritier unique de feue sa mère, Madame ..., conformément au § 205, alinéa 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », qu'il projetait de s'écarter de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008 et l'invita à formuler ses observations éventuelles jusqu'au 2 août 2013 au plus tard.

Par courrier recommandé du 29 juillet 2013, le mandataire de Monsieur ... prit position par rapport au courrier précité du 10 juillet 2013.

Le 7 août 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ... le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal pour la même année.

Le 6 novembre 2013, le mandataire de Monsieur ... introduisit une réclamation contre les bulletins précités.

Le directeur n'ayant pas répondu à sa réclamation, Monsieur ..., agissant en tant que héritier unique de feue sa mère, Madame ..., par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 juillet 2014, a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, ainsi que du bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2008, tous les deux émis le 7 août 2013.

Quant à la recevabilité du recours force est au tribunal de constater qu'il résulte des dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu ou contre un bulletin de l'impôt commercial communal, en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre ces bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation en ce qu'il entend déférer au tribunal les bulletins prévisés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal pour l'année 2008, émis le 7 août 2013.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est à déclarer recevable pour autant qu'il est dirigé contre ces deux bulletins du 7 août 2013.

En conséquence, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours le demandeur fait de prime abord valoir que sa mère aurait acquis le 7 mai 2003 une parcelle de terrain sise à … d'une surface de 25,52 ares pour un montant de ….- euros qui aurait été divisée en deux places à bâtir suivant un plan réalisé par l'administration du Cadastre et de la Topographie le 10 novembre 2004. Tout en admettant que lors de l'acquisition de ce terrain en date du 7 mai 2003, Madame ... aurait déclaré acquérir la parcelle de terrain en vue de sa revente, le demandeur précise qu'elle aurait cependant changé d'avis et qu'elle aurait fait donation de ces deux places à bâtir à ses deux petites-filles, … et …, comme en témoigneraient d'ailleurs les actes de donation reçus par devant Maître …, notaire de résidence à …, en dates des 21 mai 2007 et 30 mars 2008. Il donne en outre à considérer qu'il résulterait d'une lettre du bureau d'imposition du 14 janvier 2008, que, lors de l'établissement du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2003, l'administration fiscale aurait inclus de manière péremptoire au capital d'exploitation de feue Madame ... ladite parcelle de terrain sise à …pour la valeur de …,- euros. Le 13 mai 2008, son mandataire aurait réclamé contre les bulletins de l'imposition 2003 émis par l'administration fiscale au motif que cette acquisition relèverait de la gestion normale du patrimoine privé, et il aurait été formellement demandé d'exclure du capital d'exploitation

ladite parcelle de terrain. Cependant, comme les bulletins d'imposition de l'année 2003 n'auraient fait apparaître aucun revenu imposable, donc ni imposition, ni impôts à payer, aucun recours fiscal n'aurait finalement été formulé, faute d'intérêt à agir devant les juridictions administratives.

En ce qui concerne plus précisément l'imposition des revenus pour l'année 2008, le demandeur donne à considérer que la donation de la parcelle de 4,57 ares en date du 3 mars 2008 à Madame..., petite-fille de feue Madame ..., ne remplirait pas les conditions du bénéfice commercial telles que définies à l'article 14, alinéa 1er de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR ». Le demandeur fait plus particulièrement valoir, que selon cet article une activité consistant en des transactions immobilières ne pourrait être qualifiée d'entreprise commerciale dépassant le cadre de la simple gestion du patrimoine privé que si les 4 critères y énoncés, à savoir celui de l'indépendance, celui du but de lucre, celui de la permanence et celui de la participation à la vie économique générale, se trouvent cumulativement réunis.

A ce égard, le demandeur soutient que le critère du but de lucre ne serait pas rempli en l'espèce et que ce serait dès lors à tort qu'en relation avec l'exercice 2008, l'administration des contributions directes aurait procédé à l'imposition d'un bénéfice commercial, au demeurant purement fictif, comme suite à une prétendue « cession du capital d'exploitation » à la valeur estimée de réalisation de …,- euros pour inclure, après l'application de l'exemption de 25%, un montant de …,- euros dans le bénéfice commercial imposable de feue Madame ....

Le demandeur ajoute que les deux petites-filles de feue Madame ... auraient construit des maisons d'habitation sur les deux parcelles de terrains en question et que l'une d'elle y habiterait déjà ensemble avec sa famille, de sorte que les donations en question s'inscriraient également dans la durée.

Le demandeur est encore d'avis que le critère de la participation à la vie économique, qui, d'après la jurisprudence, impliquerait que le contribuable, prêt à entrer en relations d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, prenne part à l'échange général de biens et de prestations et ce d'une façon perceptible au public intéressé, ne serait également pas rempli en l'espèce. A cet égard, il donne à considérer que feue Madame ... aurait vécu dans un hospice et centre de soins de troisième âge à partir du 22 mai 2007 et aurait par ailleurs nécessité une intervention de l'assurance dépendance. L'âge avancé et l'état de santé de feue Madame ... ne lui auraient dès lors plus permis de mener une quelconque activité commerciale à titre régulier, le demandeur ajoutant encore qu'elle n'aurait plus eu une capacité de prestation propre. Par ailleurs, la donation du terrain en question n'aurait pas été accompagnée d'une publicité suffisante pour remplir le critère de la participation à la vie économique générale. Cette opération n'aurait en effet pas été perceptible au public intéressé puisqu'elle constituerait non pas une transaction commerciale mais un don d'une grand-mère à sa petite-fille relevant strictement de la sphère privée.

De même, le demandeur soutient que le critère de permanence ne serait pas rempli en l'espèce étant donné que l'acquisition du terrain en question daterait de mai 2003, de sorte qu'il aurait appartenu à feue Madame ... pendant près de 5 ans. Il ajoute que la seule intention déclarée dans un acte notarié d'acquisition de revendre le terrain ne saurait constituer à elle seule un critère suffisant pour déclarer cette acquisition constitutive d'une activité commerciale. Il soutient qu'en l'espèce l'intention réelle de feue Madame ... aurait été celle de l'*animus donandi*, soit l'intention libérale, laquelle devrait manifestement primer sur

l'intention simplement déclarée, qui serait d'ailleurs suffisamment contredite par l'acte de donation. Il ajoute que l'opération de donation serait par essence une opération exceptionnelle et isolée qui ne satisferait pas au critère de permanence. Le demandeur se réfère encore à la jurisprudence allemande pour souligner que la répétitivité ou l'intention de répéter viserait une source de revenu continue.

Il estime qu'il appartiendrait en tout état de cause à l'administration des contributions directes de prouver l'activité commerciale alléguée pour cette parcelle de terrain précise, preuve qui n'aurait cependant pas été rapportée en l'espèce, le demandeur concluant ainsi à une simple gestion de fortune privée.

Monsieur ... donne encore à considérer qu'en ce qui concerne les personnes physiques, l'activité commerciale resterait une exception au principe général de la gestion du patrimoine privé, de sorte que, pour déterminer le caractère commercial d'une opération, il incomberait à l'administration des contributions directes de prouver au cas par cas si les critères cumulatifs de l'article 14 LIR sont remplis. Il estime que cette preuve ne pourrait se faire de façon générique et il ajoute que même si un contribuable avait réalisé de nombreuses opérations qui sont à inclure dans son activité commerciale, cette circonstance ne saurait entraîner la qualification systématique de toutes ses opérations immobilières en activités commerciales.

En ce qui concerne la vente partielle d'un terrain sis à …, le demandeur explique que feue Madame ... aurait acquis le 30 novembre 2004 par déclaration de command pour le prix de …,- euros, faisant …,- euros y compris les frais d'acte, deux parcelles de terrains inscrites au cadastre de la commune de …, section A de …, au lieu-dit « … », sous les numéro …, comme terres labourables, de surfaces respectives de 21 ares 60 centiares et de 49 ares 90 centiares. Il précise que d'après un courrier du bureau d'imposition du 5 juin 2009, l'administration fiscale aurait inclus de manière péremptoire au capital d'exploitation de feue Madame ... lesdites parcelles pour un montant de …,- euros. Les bulletins d'imposition des revenus de l'année 2004 auraient fait l'objet d'une réclamation auprès du directeur par courrier du 29 septembre 2009, réclamation dans laquelle l'inclusion des deux parcelles sises à … dans le capital d'exploitation de feue Madame ... aurait été contestée et ce au motif que les parcelles en question feraient partie du patrimoine privé de celle-ci. Le demandeur explique que cette réclamation aurait cependant été rejetée par décision directoriale du 21 octobre 2013 au motif que cette qualification de capital d'exploitation n'aurait pas affecté la cote d'impôt sur le revenu de l'année 2004, le demandeur ajoutant ne pas avoir introduit de recours contre cette décision faute d'intérêt à agir.

Le demandeur explique ensuite que la parcelle portant le numéro cadastral 136/913 de 21.60 ares aurait fait l'objet d'une vente en date du 12 novembre 2008 pour un prix de …,- euros, vente dont la plus-value aurait été déclarée avec les revenus de 2008. Il précise encore que même si l'acte de vente initial énonçait que l'achat des parcelles de terrain en question aurait été effectué en vue de leur revente, feue Madame ... se serait néanmoins limitée à vendre uniquement une seule de ces deux parcelles.

Tout comme pour le terrain à …, le demandeur est d'avis que les critères de l'article 14 LIR ne seraient pas remplis en l'espèce, de sorte que le terrain de 21,60 ares sis à … devrait être exclu du patrimoine professionnel de feue Madame .... A cet égard, il donne à considérer que le terrain en question n'aurait pas été acquis dans un but spéculatif et de lucre étant donné qu'il aurait été conservé pendant une durée de près de quatre ans dans le

patrimoine de feue Madame ..., c'est-à-dire le double du laps de temps pris en compte pour la qualification d'une opération spéculative et que feue sa mère n'aurait réalisé qu'une plus-value minime. Le demandeur ajoute que, même si le terrain en question était situé dans une zone constructible d'après le plan d'aménagement général de la commune de …, il n'en resterait pas moins qu'il ne serait pas couvert par un plan d'aménagement particulier, de sorte qu'il ne serait pas directement constructible, le demandeur estimant en effet qu'une construction quelconque sur ces mêmes fonds ne pourrait se faire avant une dizaine d'années. Il se réfère à la jurisprudence allemande et plus particulièrement à celle de la *Bundesfinanzhof* pour soutenir qu'une activité commerciale de vente de terrains nécessiterait une mise en valeur des immeubles que ce soit par l'établissement d'un plan d'aménagement particulier, par la construction d'une habitation ou par toute autre opération qui crée une valeur ajoutée pour le terrain en question.

Il précise encore que tout comme pour les terrains sis à … le critère de la participation à la vie économique en général ne serait pas rempli dans le chef de feue Madame ....

Dans un troisième temps, le demandeur donne à considérer que le montant de …,- euros pour « remboursement des frais d'actes AED », tel que retenu par l'administration des contributions directes serait arbitraire dans la mesure où feue Madame ... n'aurait eu droit qu'à un remboursement de …,- euros par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, le demandeur en concluant qu'il y aurait lieu de réduire le résultat imposable de …,- euros.

Finalement, le demandeur donne à considérer que dans son courrier du 5 juin 2009, l'administration des contributions directes aurait refusé d'imputer les intérêts débiteurs des années 2004 à 2007 d'un montant total de …,- euros, soit 30,21% représentant la quote-part de terrains vendus. Or, si les intérêts débiteurs avaient certes été renseignés dans les déclarations de l'impôt sur le revenu des années 2004 à 2007, ils n'auraient jusqu'à présent jamais été déduits d'un quelconque revenu. En s'appuyant sur l'article 105 (4) LIR, ainsi que sur la circulaire LIR 105/4 du 20 mai 1994 portant sur la ventilation des intérêts débiteurs d'un emprunt en fonction de la relation économique qui existe entre les fonds empruntés et leur utilisation, le demandeur sollicite l'inclusion dans le calcul du revenu net de l'année 2008 de l'entièreté des intérêts débiteurs payés de 2004 à 2008 étant donné que ces mêmes intérêts constitueraient des dépenses ayant nécessairement et directement servi à générer le revenu issu de le cession de terrain à ….

Dans son mémoire en réplique, le demandeur précise encore que si l'administration des contributions directes avait certes admis la déduction de la quote-part (30,21%) des intérêts débiteurs payée en 2008 pour …,- euros, elle n'aurait cependant pas admis la déduction de la quote-part des intérêts débiteurs pour les années 2004 à 2007, soit un montant de … – … = … x 30,21% = …,-euros. Ce serait dès lors à tort que la partie étatique affirme que ces intérêts débiteurs auraient pu être déduits annuellement en tant que frais d'obtention dans le cadre des impositions antérieures. Il donne encore à considérer que les intérêts débiteurs en question seraient de toute évidence en relation économique avec la vente d'un immeuble dont la plus-value a été imposée durant l'exercice 2008 et il ajoute qu'en l'espèce, le contribuable aurait effectivement déboursé …,- euros qu'il ne lui serait pas possible de déduire lors de la vente. Il estime dès lors que la position défendue par l'administration des contributions directes reviendrait à imposer une plus-value qui n'a jamais réellement existé à cette hauteur et il conclut à la réformation des bulletins sous analyse.

Le délégué du gouvernement de son côté soutient que les moyens soulevés par le demandeur seraient non fondés, de sorte qu'il y aurait lieu de rejeter le recours sous analyse.

Aux termes de l'article 14, alinéa 1er LIR, est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Il résulte de cette disposition qu'une activité consistant en des transactions immobilières ne peut être qualifiée d'entreprise commerciale dépassant le cadre de la simple gestion de la fortune privée que si les quatre critères y énoncés, à savoir celui de l'indépendance, celui du but de lucre, celui de la permanence et celui de la participation à la vie économique générale, se trouvent simultanément réunis.

Concernant plus particulièrement la distinction de l'activité commerciale par rapport à la simple administration du patrimoine privé, dans le contexte spécifique des transactions immobilières, il y a lieu de relever que, si la notion de gestion du patrimoine privé (« *Vermögensverwaltung* ») ne fait pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais de deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, qui prévoit que : « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». Le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance sus-énoncés. D'une manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités d'achat et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée. Au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion d'un patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« *Umschichtung* ») d'éléments substantiels de sa fortune.[1]

L'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut certes être considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de simplifier la gestion de son patrimoine privé et d'augmenter ainsi ses revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location. Si l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles.[2]

En l'espèce, il échet de rappeler que feue Madame ... s'est vu attribuer un lot de quatorze terrains suite à un acte de remembrement avec partage du 23 octobre 2002 qui faisait partie d'un projet de lotissement, en échange d'un labour d'une contenance de 70,78

[1] Voir TA 10 septembre 2008, n° 23434 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 84 et les références y citées
[2] Voir TA 4 janvier 2010, nos 25664 et 25666 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 89 et les références y citées

ares. Ce terrain a été transformé en quatorze terrains à bâtir, revalorisés par l'installation d'une infrastructure. Trois de ces terrains ont été vendus par la demanderesse en 2002 et les autres onze lots ont été vendus en 2003. Cette opération a été requalifiée par l'administration fiscale comme activité commerciale, alors qu'elle se rattachait à un projet commercial de lotissement.

Il est constant et d'ailleurs non contesté en cause que feue Madame ... a réinvesti le produit de la vente des quatorze terrains prévisés pour acheter divers immeubles. Ainsi, il n'est plus particulièrement pas contesté qu'elle a acquis entre 2002 et 2005 des terrains et autres biens immobiliers, à savoir :

- le 7 mars 2002 à …, un jardin pour … euros ;
- le 19 décembre 2002 à … (rue du …), un labour pour … euros, cédé en 2005 ;
- le 9 septembre 2003 à … (…), un terrain pour … euros ;
- le 7 octobre 2003 à … (…) un terrain pour … euros ;
- le 23 mars 2004 à … (rue du Chemin de Fer), un labour pour … euros, cédé en 2005 ;
- le 17 mai 2004 à … pour … euros, un terrain ayant fait l'objet d'une donation en 2007 ;
- le 18 juin 2004 à …, un labour, pour … euros ;
- le 30 novembre 2004 à …(…), un terrain pour … euros, vendu en 2008 ;
- en 2004 à …, un terrain pour … euros ; et
  le 20 juin 2005 à … (23/100), un terrain pour … euros, vendu en 2009.

Tel que relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, le tribunal administratif, par jugement du 28 mars 2012, inscrit sous le numéro 28295 du rôle, saisi des bulletins de l'impôt sur le revenu de feue Madame ... de l'année 2005, avait décidé que les opérations d'achat et de vente de terrains de cette dernière depuis 2002 étaient à qualifier d'activité commerciale, de sorte à remplir l'ensemble des critères visés à l'article 14, alinéa 1er LIR, étant encore précisé que ce même jugement a entretemps acquis force de chose jugée et ce indépendamment de la question de savoir pourquoi il n'a pas été frappé d'appel. Cette même conclusion a d'ailleurs encore été reprise dans le jugement du tribunal administratif du 15 mai 2015, n°33144 du rôle, jugement dans lequel le tribunal a retenu que les actes d'achat et de vente au cours de la période visée par le jugement prémentionné du 28 mars 2012 ainsi que ceux subséquents sont de la même nature et que les bulletins litigieux y afférents sont à confirmer à cet égard, jugement confirmé sur ce point par la Cour administrative dans son arrêt du 26 novembre 2015, n°36477C du rôle.

Il échet encore de souligner, tel que retenu par la Cour administrative dans son arrêt prémentionné du 26 novembre 2015, que l'acte d'acquisition du terrain sis à … comportait une clause de revente et que le terrain en question avait été incorporé dans l'actif investi de l'entreprise commerciale de feue Madame ... et qu'en tant que tel, il a été divisé en deux places à bâtir suivant un plan réalisé en date du 10 novembre 2004. Si le demandeur affirme certes dans le cadre du présent recours que la seule intention déclarée dans un acte notarié d'acquisition de revendre le terrain ne saurait constituer à elle seule un critère suffisant pour déclarer cette acquisition de constitutive d'une activité commerciale et qu'en l'espèce l'intention réelle de feue Madame ... aurait été celle de l'*animus donandi*, soit l'intention libérale qui serait par essence une opération exceptionnelle et isolée qui ne satisferait pas au critère de permanence, il échet de souligner que cette affirmation est non seulement contredite par la clause de revente incluse dans l'acte d'acquisition du terrain en question, mais par le comportement général de feue Madame ..., étant précisé à cet égard, comme le

relève d'ailleurs à juste titre la partie étatique, qu'une telle clause de revente, permettant la restitution des droits d'enregistrement à l'acheteur et ce en vertu de l'article XII de la loi du 28 décembre 1976 relative aux ventes d'immeubles à construire et à l'obligation de garantie en raison de vices de construction, a été inscrite dans au moins 5 autres actes notariés, à savoir dans l'acte notarié du 7 mars 2002 ayant trait à l'achat d'un jardin sis à …, dans l'acte notarié ayant trait à l'achat du terrain sis à … au lieu-dit « … », dans la déclaration de command du 20 novembre 2004 ayant trait aux deux parcelles de terrains sis à … au lieu-dit « in den ...», dans l'acte notarié pour l'acquisition des terrains sis à …, et dans la déclaration de command du 20 juin 2005 relative à une quotité de 23% dans des terrains sis à …, …. Il est dès lors peu crédible que l'intention initiale réelle de feue Madame ... ait effectivement consisté dans un acte de donation à ses deux petites-filles.

Pour être tout à fait complet et en ce qui concerne la jurisprudence allemande sur laquelle se base le demandeur à l'appui de ses affirmations, il échet de relever, à l'instar de la partie étatique, que dans l'arrêt en question le *Bundesfinanzhof* s'est contenté de retenir que dans l'hypothèse où une personne acquiert *ab initio* un terrain de manière manifeste sans but de lucre, ce qui, au vu des développements qui précèdent, n'est pas le cas en l'espèce, la donation n'est pas inclure dans le calcul du nombre de biens cédés endéans une courte période, le Bundesfinanzhof ayant en effet retenu que « […] *sind Grundstücke in die Zählung der Objekte nicht einzubeziehen, die der Steuerpflichtige offensichtlich ohne Gewinnerzielungsabsicht erworben hat. Hiervon zu unterscheiden ist der Fall, dass ein Grundstück im Rahmen eines bereits aus anderen Gründen bestehenden gewerblichen Grundstückhandels* […] *mit Veräußerungsabsicht angeschafft worden war* », le Bundesfinanzhof ayant encore retenu que « […] *War das Grundstück* […] *in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht erworben worden, wovon FG ausgeht, und war es deswegen Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückhandels, ist das dem Sohn nach Aufteilung des Grundstücks in Wohnungseigentum unentgeltlich übertragene Objekt spätestens mit dem Schenkungsakt entnommen worden* ». D'après la jurisprudence allemande invoquée par le demandeur lui-même, dans l'hypothèse où un bien acquis initialement avec l'intention de le revendre et faisant ainsi partie du patrimoine d'exploitation, comme c'est le cas en l'espèce, fait ultérieurement l'objet d'une donation, il y a prélèvement privé.

Au vu des considérations qui précèdent, l'opération de donation effectuée en 2008 par feue Madame ... à sa petite-fille ... s'analyse en une sortie du terrain en question du patrimoine d'exploitation de celle-ci vers son patrimoine privé, c'est-à-dire en tant que prélèvement privé, de sorte que les contestations du demandeur sont à rejeter comme non fondées.

Quant à la vente d'une partie du terrain sis à … au lieu-dit « in den … » pour le prix de …,- euros, celle-ci est également à qualifier d'activité commerciale au sens de l'article 14 LIR. En effet, il est non contesté en l'espèce que les fonds sis à … au lieu-dit « in den …», tout comme ceux sis à …, ont été acquis moyennant le produit de la vente des quatorze terrains vendus en 2002 et 2003. Or, et comme retenu ci-avant, le tribunal administratif dans son jugement prémentionné du 28 mars 2012, inscrit sous le numéro 28295 du rôle, avait décidé que les opérations d'achat et de vente de terrains de feue Madame ... depuis 2002 sont à qualifier d'activité commerciale, de sorte à remplir l'ensemble des critères visés à l'article 14, alinéa 1er LIR, étant rappelé que ce jugement a entretemps acquis force de chose jugée et que la conclusion y retenue a d'ailleurs été reprise dans le jugement du tribunal administratif du 15 mai 2015, n°33144 du rôle, jugement confirmé en ce point par la Cour administrative dans son arrêt du 26 novembre 2015, n°36477C du rôle.

Il échet par ailleurs de préciser, comme retenu ci-avant, que dans la déclaration de command du 30 novembre 2004, feue Madame ... avait de nouveau manifesté explicitement son intention de revendre les fonds en question en déclarant les « *acquérir en vue de la revente* », vente qui a finalement eu lieu moins de 4 ans plus tard, c'est-à-dire endéans une courte période de détention, étant rappelé à cet égard que la revente rapide des objets (« *enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Kauf und Verkauf von Wohnungen* ») est définie, par une jurisprudence constante du *Bundesfinanzhof,* comme une revente dans un délai maximal de *cinq ans* à partir de l'acquisition de l'objet en question : « *Besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung und der Veräusserung* (...), *so liegt nach der Rechtsprechung des BFH regelmässig ein Gewerbebetrieb vor ; ein enger zeitlicher Zusammenhang wird angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen der Errichtung und dem Verkauf der Wohnungen nicht mehr als fünf Jahre beträgt*[3] ».

Pour être tout à fait complet et en ce qui concerne les développements du demandeur qu'une activité commerciale de vente de terrains nécessiterait une mise en valeur des immeubles que ce soit par l'établissement d'un plan d'aménagement particulier, par la construction d'une habitation ou tout autre opération qui crée une valeur ajoutée pour le terrain en question, il échet de relever, à l'instar de la partie étatique, que tant la jurisprudence luxembourgeoise, que la jurisprudence allemande ont de manière constante établi les critères de distinctions entre activité commerciale et activité de gestion du patrimoine privé, et ce indépendamment de la question de savoir si les biens cédés sont des immeubles bâtis ou de simples terrains, une telle différenciation étant en effet pas justifiable. Ainsi, et comme précisé ci-avant, le tribunal a retenu dans son jugement du 10 septembre 2008, n°23434 du rôle, « *D'une manière générale, il y a administration d'un patrimoine privé aussi longtemps que les activités d'achat et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée. Au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion d'un patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« Umschichtung ») d'éléments substantiels de sa fortune* ». Par ailleurs, tel que relevé à juste titre par la partie étatique, les différents types de *Grundstückhandels* ont encore été définis dans une circulaire du *Bundesministerium für Finanzen en Allemagne*, intitulée « *Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückhandel* » du 26 mars 2004[4], avec les renvois jurisprudentiels y relatifs, « *Beim An- und Verkauf von Grundstücken über mehrere Jahre liegt dagegen im Regelfall ein gewerblicher Grundstückhandel vor. Ein gewerblicher Grundstückhandel liegt auch dann vor, wenn der Grundstückseigentümer, ähnlich wie ein Grundstückshändler oder ein Baulandaufschließungsunternehmen, beginnt seinen Grundbesitz ganz oder teilweise durch Baureifmachung in Baugelände umzugestalten und zu diesem Zweck diesen Grundbesitz nach einem bestimmten Bebauungsplan in einzelne Parzellen aufteilt und diese dann an Interessenten veräußert (vgl BFH v.28.9.1961, BStl III 1962, BSTBL Jahr 1962 III Seite 32, v. 25.7.1968, BStBl II, 644, v. 22.10.1969, BStBl II 1970, BSTBL Jahr 1970 II Seite 61, v. 17. 12. 1970, BStBl II 1971, BSTBL Jahr 1971 II Seite 456, v. 14.11 1972, BStBl II 1973, BSTBL Jahr 1973 II Seite 2039, v. 7.2.1973, BStBl II 642 und v. 29.3.1973, BStBl II, 682)* ».

Au vu des considérations qui précèdent, il y activité commerciale de terrains non seulement dans les cas où un contribuable participe à des opérations d'aménagements des

[3] BFH, arrêt du 22 mars 1990, BStBl 1990, II, 637, 638, avec de nombreuses références de jurisprudence.
[4] Publiée dans DStR 2004, 632

fonds acquis, mais également s'il y a, comme en l'espèce, achat et vente de plusieurs terrains sur une période de plusieurs années, de sorte que le moyen afférent est à rejeter comme non fondé.

Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, le tribunal est amené à conclure, tel que cela a d'ailleurs été déjà retenu dans le jugement du 15 mai 2015, n°33144 du rôle, confirmé à cet égard par la Cour administrative dans son arrêt du 26 novembre 2015 n°36477C du rôle, que les actes d'achat et de vente au cours de la période visée par le jugement du 28 mars 2012, n° 28295 du rôle, ainsi que ceux subséquents sont de nature commerciale et que les bulletins litigieux sont à confirmer sur ce point.

En ce qui concerne ensuite le moyen du demandeur selon lequel le montant remboursé par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines à titre de frais d'actes ne correspondrait pas au montant retenu par l'administration des contributions directes, il échet de relever que si dans son courrier du 10 juillet 2013, tel que versé en cause par le demandeur, le préposé du bureau d'imposition a effectivement informé le demandeur que le bureau en question entend s'écarter de la déclaration d'impôt de l'année 2008 en ce qui concerne le bénéfice commercial de feue Madame ... pour cette même année, notamment en ce qui concerne le montant déclaré à titre de remboursement des frais d'actes par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, le préposé ayant en effet retenu un montant de …,- euros, de sorte à avoir dégagé un bénéfice commercial de …,- euros, il n'en reste pas moins qu'il résulte tant de la feuille d'établissement de l'impôt sur le revenu 2008 figurant dans le dossier administratif, que des explications circonstanciées de la partie étatique, que suite à la lettre de réclamation introduite par la fiduciaire du demandeur en date du 29 juillet 2013, et en tenant compte d'un relevé de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines renseignant effectivement un montant de …,- euros à titre de frais d'actes, le bénéfice commercial finalement retenu par l'administration des contributions directes s'élève à …,- euros, de sorte à avoir été réduit du montant de …,- euros (… – …). Dans la mesure où l'administration des contributions directes a dès lors fini par faire droit à ce volet de la réclamation introduite en date du 29 juillet 2013, le moyen afférent laisse d'être fondé.

Finalement, et en ce qui concerne le moyen relatif au fait que l'administration des contributions directes aurait refusé d'imputer les intérêts débiteurs des années 2004 à 2007 d'un montant total de …,- euros, soit 30,21% représentant la quote-part de terrains vendus, le demandeur étant en effet d'avis que ces mêmes intérêts débiteurs seraient à qualifier de frais d'obtention tels que visés à l'article 105 LIR et à porter en déduction pour le calcul de la plus-value effectuée sur la vente des fonds sis à …, il échet de souligner que l'article 105 LIR dispose dans son alinéa (1) que « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et qu'il vise les intérêts débiteurs plus particulièrement dans son alinéa (2) aux termes duquel « *constituent également des frais d'obtention: 1)* (...) *les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10* ». Etant ainsi qualifiés de frais d'obtention déductibles au titre de l'année d'imposition durant laquelle ils sont encourus, les intérêts débiteurs ne peuvent pas rentrer dans le prix d'acquisition du bien dont font partie seulement les frais directement liés à l'acquisition du bien, mais non pas les coûts relatifs au financement de ces frais.[5]

[5] Cour adm. 28 juillet 2010, n°26660C du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu

Il y a encore lieu de souligner que, dans la mesure où le tribunal vient de retenir que les actes d'achat et de vente d'immeubles au cours de la période visée par le jugement du 28 mars 2012, n° 28295 du rôle, ainsi que ceux subséquents sont de nature commerciale, les intérêts débiteurs relatifs à l'acquisition des fonds sis à … sont, tel que l'affirme à juste titre la partie étatique, à qualifier de dépenses d'exploitation au sens de l'alinéa 1er de l'article 45 LIR, donc comme dépenses provoquées exclusivement par l'activité commerciale de feue Madame ... et sont en tant que tels à déduire annuellement.

Force est de constater à l'instar de la partie étatique, que les intérêts débiteurs à hauteur de …,- euros tels que déclarés par feue Madame ... dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2008 ont été admis en déduction par le bureau d'imposition dans le cadre de la détermination du bénéfice commercial. Ainsi, il résulte du courrier prémentionné du préposé du bureau d'imposition du 10 juillet 2013 que la quote-part correspondant à la vente partielle du terrain à … (30,21%) a été portée en déduction à titre d'intérêts débiteurs en relation avec cette cession, à savoir …,- euros. Les intérêts débiteurs restants à savoir 69,979% de …,- euros, ont quant à eux été portés en déduction en tant que dépenses d'exploitation dans le cadre de la détermination du bénéfice commercial.

Par ailleurs, et outre le fait que le recours sous analyse a comme seul objet le bulletin d'imposition de l'année 2008, de sorte que les développements du demandeur relatifs au fait que l'administration des contributions directes aurait refusé d'imputer les intérêts débiteurs des années 2004 à 2007 manquent de pertinence, il résulte tant des explications circonstanciées de la partie étatique, que des pièces versées en cause et notamment du courrier prémentionné du préposé du bureau d'imposition du 10 juillet 2013, ainsi que du courrier du préposé du bureau d'imposition du 10 septembre 2012, que contrairement aux affirmations du demandeur, les intérêts débiteurs des années antérieures ont bien été déduits annuellement en tant que frais dans le cadre de ces impositions antérieures, de sorte que le moyen afférent est à rejeter.

Au vu de l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure telle que formulée par le demandeur est également à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, dit le recours non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

déboute le demandeur de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne le demandeur au frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

et lu à l'audience publique du 9 mars 2016 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s.Judith Tagliaferri s.Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 9 mars 2016
Le greffier du tribunal administratif